

Domstolskontroll med ligningsvedtak som bygger på skjønn



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 683
Leveringsfrist: 26.04.2010

Til sammen 10 425 ord

26.04.2010

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
<u>2</u>	<u>DOMSTOLSKONTROLL</u>	<u>2</u>
2.1	Hva som menes med domstolskontroll	2
2.2	Forfatningsrettslig utgangspunkt	2
2.3	Nærmere om rekkevidden av domstolenes kompetanse	4
2.4	Nærmere om sontringen "rettsanvendelsesskjønn" og "fritt skjønn"	7
2.5	Domstolenes kompetanse og domstolenes såkalte "tilbakeholdenhet"	11
2.6	Myndighetsmisbruk	13
2.7	Rettsvirkninger av domstolskontroll	13
2.8	Domstolskontrollens side mot EMK	14
<u>3</u>	<u>LIGNINGSVEDTAK</u>	<u>15</u>
3.1	Ligning på grunnlag av selvangivelse - ligningsloven § 8-1	16
3.2	Skjønnsligning - ligningsloven § 8-2	17
3.3	Interessefellesskap - skatteloven § 13-1	18
3.4	Skattyters adgang til å fremlegge nye opplysninger etter at ligningsbehandlingen er avsluttet	19
<u>4</u>	<u>DOMSTOLSKONTROLL MED LIGNINGSVEDTAK SOM BYGGER PÅ SKJØNN</u>	<u>22</u>
4.1	Rettsanvendelsen herunder saksbehandlingen	22

4.2	De faktiske forhold	24
4.3	Skjønnsbestemmelsene - ligningsloven §§ 8-1, 8-2 og skatteloven § 13-1	24
4.3.1	Tolkning av skjønnsbestemmelsene i snever forstand	26
4.3.2	"Er ligningsmyndighetenes skjønnsutøvelse rettsanvendelse eller fritt skjønn?" - tradisjonelt	27
4.3.3	"Er ligningsmyndighetenes skjønnsutøvelse rettsanvendelse eller fritt skjønn?" - kritikken	28
4.3.4	Nærmere om skjønnsutøvelsen etter ligningsloven § 8-1	31
4.3.5	Nærmere om skjønnsutøvelsen etter ligningsloven § 8-2	35
4.3.6	Nærmere om skjønnsutøvelsen etter skatteloven § 13-1	37
4.3.7	Har Rt. 2009 s. 105 overføringsverdi til ligningsloven § 8-2 og skatteloven § 13-1?	37
<u>5</u>	<u>SAMMENDRAG OG KONKLUSJON</u>	<u>39</u>
<u>6</u>	<u>DE LEGE FERENDA</u>	<u>40</u>
<u>7</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>41</u>
7.1	Forarbeider	41
7.2	Litteratur	41

1 Innledning

Skatteretten regnes tradisjonelt for å være et rettsområde hvor få av de vurderingene som myndighetene tar, er overlatt til forvaltningens *frie skjønn*. Det finnes likevel bestemmelser i hhv. ligningsloven og skatteloven som etter ordlyden gir ligningsmyndighetene myndighet til å utøve et visst *skjønn*. Disse bestemmelsene gir ligningsmyndighetene adgang til, på nærmere vilkår, å fastsette deler av - eller hele skattyterens ligningsgrunnlag ved skjønn.

Det rådende synet i rettspraksis og teori har vært at bestemmelsene skal tolkes slik at denne myndigheten ligger innenfor ligningsmyndighetenes *frie skjønn*, og at domstolenes kompetanse til å prøve myndighetenes skjønnsutøvelse derved er begrenset.

I teorien har det likevel gjennom flere tiår vært kritiske holdninger til dette synet. I avgjørelser fra de siste årene kan det spores en viss endring i høyesteretts syn. Rettstilstanden er likevel ikke klarlagt. Begrunnelsene i disse avgjørelsene etterlater seg en betydelig tvil for hva som kan anses som gjeldende rett.

Tema for denne oppgaven er derfor å undersøke i hvilken grad domstolene har adgang til å prøve ligningsmyndighetenes skjønnsmessige vurderinger.

I **del 2** skal jeg ta for meg den alminnelige læren om domstolskontroll. Jeg skal gå inn på dens bakgrunn og den generelle rekkevidden av læren. I **del 3** kommer en kort beskrivelse av gangen i en ligningssak.

I **del 4** kommer hoveddelen, hvor domstolskontroll med ligningsvedtak som bygger på skjønn behandles. Jeg skal først gjennomgå hva jeg mener kan betegnes som gjeldende rett, og går deretter inn på drøftelser av spørsmål jeg ikke anser som avklart.

2 Domstolskontroll

2.1 Hva som menes med domstolskontroll

Med begrepet domstolskontroll, siktes i forvaltningsrettslig terminologi til den kontrollen domstolene fører med forvaltningen.¹ Opprinnelig anså man forvaltningens *interne* kontroll med egne avgjørelser (klageorgan, tilsyn og nemnder) som tilstrekkelig. Senere slo den oppfatning om at "den sikkerhet som forvaltningens egen saksbehandling kan gi, ikke var god nok" igjennom.²

Forvaltningen er i sin utøvelse av myndighet bundet av lover og regler. Når borgeren går til sak for domstolene mot en forvaltningsrettslig avgjørelse, oppstår spørsmålet om i hvilken grad domstolene kan kontrollere og overprøve avgjørelsen. Det anses som en gjeldende rettssetning at domstolenes prøvelsesrett overfor forvaltningens avgjørelser er *begrenset*.³

Særlig på spissen kommer dette i forhold til forvaltningens utøvelse av det *frie skjønn*. Jeg mener det er en nyanse mellom de tilfellene hvor domstolene *prøver* et skjønn, i forhold til når domstolene nøyer seg med å *kontrollere* enkelte sider ved det (f.eks. at det ikke foreligger myndighetsmisbruk). At domstolene velger denne mellomløsningen vil jeg vise flere eksempler på i oppgavens hoveddel.

2.2 Forfatningsrettslig utgangspunkt

Vår gjeldende konstitusjon bygger på en maktfordeling mellom *Stortinget, regjeringen og domstolene*. Domstolskontroll med forvaltningen reiser spørsmål om forholdet mellom *regjeringen* herunder *forvaltningen*, og *domstolene*. Spørsmålet er i hvilken grad domstolene kan kontrollere og overprøve forvaltningens avgjørelser.

¹ *Frihagen 2010 s. 351*

² *Forvaltningskomitéen 1958 s. 339*

³ *Frihagen 1992 s. 217*

Det er ingen tvil om at domstolene har kompetanse til å prøve *lovligheten* av forvaltningens beslutninger. Helt siden høyesterett underkjente en skatteligning 1818, har det vært gjeldende rett at domstolene kan prøve rettmessigheten av forvaltningens avgjørelser. I dag regnes denne retten som *konstitusjonell sedvanerett*. Dette innebærer at domstolenes kompetanse overfor forvaltningens avgjørelser har trinnhøyde som de øvrige grunnlovsbestemmelser, og vil eventuelt bare kunne oppheves ved en *ny* grunnlovsbestemmelse. På den andre siden er det et utgangspunkt at domstolene ikke kan prøve forvaltningens *hensiktsmessighetsvurderinger*. I den grad forvaltningen er tildelt kompetanse til å utøve skjønn om hensiktsmessighet innenfor en lovbestemt ramme, er domstolene som hovedregel avskåret fra å overprøve denne vurderingen.

Fra et forfatningsrettslig ståsted blir det avgjørende å se på hvilke vurderinger som etter forfatningen er lagt til forvaltningen og hvilke som er lagt til domstolene. Castberg beskriver den prinsipielle forskjellen som at rettsspørsmål er forfatningsrettslig lagt til domstolene, mens hensiktsmessighet er lagt til forvaltningen.⁴ En forutsetning for at et spørsmål skal være et *rettsspørsmål*, er at spørsmålet må være *regulert* av rettsregler. Å fastlegge hvilke type spørsmål som er rettlige og hvilke som dreier seg om hensiktsmessighet kan by på tvil. En nærmere grensedragning kommer jeg tilbake til nedenfor.

Grunnloven inneholder ingen regler som regulerer domstolenes prøvelsesrett overfor forvaltningen. Man antar heller ikke at dette spørsmålet ble drøftet på riksforsamlingen i 1814.⁵

Å begrunne denne kompetansen juridisk ut fra forfatningsrettslige prinsipper har vært forsøkt. Et grunnleggende forfatningsrettslig prinsipp i norsk rett, er læren om maktfordeling. Ut fra denne, skulle statsorganene være selvstendige og i prinsippet operere

⁴ Castberg 1964 s. 155 flg.

⁵ Frihagen 1992 s. 168

uavhengige av hverandre. At domstolene kontrollerer og overprøver forvaltningens avgjørelser, representerer fra denne synsvinkel en inngripen i maktfordelingsprinsippet. På den andre siden er det domstolene som etter grunnloven er "den dømmende makt" jf. Grunnloven § 88 (forutsetningsvis). Fra denne synsvinkelen kan man ut fra maktfordelingsprinsippet argumentere for at denne myndigheten også skal gjelde i forhold til forvaltningen. At domstolene har myndighet til å overprøve forvaltningens avgjørelser kan imidlertid hverken "utledes med *sikkerhet* av forfatningsrettslige prinsipper, eller av noen enkelt bestemmelse i grunnloven".⁶

Utviklingen siden 1818 har gått i retning av en etter hvert ganske omfattende kontroll med forvaltningens avgjørelser. Det er tvil om hvor *langt* denne prøvelsesretten rekker. Det er alminnelig antatt at den "indre kjerne" av prøvelsesretten ikke kan beskjæres ved alminnelig lov.⁷

Konstitusjonen forutsetter en *arbeidsdeling* mellom statsmaktene. Domstolenes hovedoppgave er å være øverste autoritet i anvendelsen av lov og rett. Forvaltningen på sin side, er i flere sammenhenger statens *verktøy* for gjennomføring av politikk og verdimessige prioriteringer. Fra et konstitusjonelt synspunkt, innebærer dette at det ikke er noe mål i seg selv at domstolene skal kunne sette seg som overinstans i alle vurderinger som forvaltningen foretar.

2.3 Nærmere om rekkevidden av domstolenes kompetanse

Domstolens hovedoppgave er å være øverste autoritet i anvendelsen av lov og rett. Dette gjelder også i forhold til forvaltningens rettsanvendelse. *Legalitetskontroll* brukes av flere teoretikere som en betegnelse på utgangspunktet for domstolenes kompetanse overfor forvaltningen.⁸ Begrepet legalitetskontroll er avledet av et annet prinsipp, nemlig

⁶ *Castberg 1964 s. 161*

⁷ *Graver s. 102 og Helset/Stordrange s. 327*

⁸ *Eckhoff/Smith s. 544*

legalitetsprinsippet. Dette prinsippet som også er hjemlet i konstitusjonell sedvanerett, går ut på at inngrep fra myndighetene i "borgerens rettsfære" krever hjemmel i lov.

Domstolenes funksjon blir i denne sammenheng å kontrollere at myndighetene har holdt seg innenfor sin lovbestemte kompetanse.

Som et utgangspunkt er det sikker rett at domstolene kan prøve *lovmessigheten* av forvaltningens avgjørelser. Dette innebærer for det første at forvaltningen har forstått loven riktig og at saksbehandlingsreglene er fulgt. For det andre ville en prøvelse av forvaltningens lovforståelse og saksbehandling hatt liten verdi om ikke domstolene kunne prøve om forvaltningen har lagt korrekt fakta til grunn. Dette gjelder både fakta som ligger til grunn for rettsanvendelsen, og fakta som ligger til grunn for skjønnsutøvelsen. Ved utøvelse av myndighet overfor enkeltpersoner, vil det i forhold til legalitetsprinsippet kunne foreligge materiell kompetansemangel dersom uriktig fakta er lagt til grunn. Domstolene fungerer således som en rettssikkerhetsgarantist for at forvaltningen holder seg innenfor sin kompetanse. I skatteretten gjelder en del særregler i forhold til prøvelse av fakta, som jeg kommer tilbake til nedenfor.

Forvaltningens kompetanse er lovregulert. Dette betyr at loven må tolkes og en rekke vurderinger må foretas. Det er alminnelig juridisk metode som må benyttes for å fastlegge det nærmere innholdet av vurderinger eller skjønn som kan betegnes som *rettslige*. Som Graver påpeker i forhold til en materiell tilnærming til forvaltningsskjønnet, "det som ikke er rettslig regulert, heller ikke er gjenstand for rettslig overprøving".⁹

En rettesnor for domstolenes kompetanse generelt er tvisteloven § 1-3, som er utgangspunktet for rettens kompetanse. Domstolene har etter denne bestemmelsen kun kompetanse til å prøve spørsmål som er nedfelt i *rettsregler*. Spørsmål om hensiktsmessighet, som for eksempel ved "kan"-bestemmelser i forvaltningslovgivningen, gir ikke den enkelte borger et *rettskrav* som det kan kreves dom for ved domstolene.

⁹ Graver s. 258

Dette er bakgrunnen for sontringen mellom såkalt *forvaltningsskjønn* og *rettsanvendelsesskjønn*. Forvaltningsskjønnet er vurderinger lovgiver har overlatt til forvaltningen å avgjøre. Domstolene har da hverken *hjemmel* i den aktuelle loven, eller etter den ulovfestede domstolskontrollen som bygger på konstitusjonell sedvanerett, til å overprøve forvaltningens vurdering.

I dette ligger det at domstolene for det første kan prøve forvaltningens *rettsanvendelse*. Rettsanvendelse vil være den konkrete tolkning av rettslige begreper i lov eller forskrift, men også lovbestemte *saksbehandlingsregler*.

Grensedragningen mellom hvilke skjønn som kan betegnes som *rettslige* og hvilke som bygger på *rimelighet* og *hensiktsmessighet*, vil ofte være flytende. Rettspraksis og juridisk teori har stilt opp en doktrine, hvor det trekkes et skille mellom *rettsanvendelsesskjønn* og *fritt skjønn*. Denne vurderingen er *alltid* et rettsspørsmål og dermed noe domstolene alltid kan prøve. Utgangspunktet for vurderingen vil være en "tolkning av det aktuelle kompetansegrunnlag."¹⁰

Den nærmere grensedragning, herunder hvilke momenter som vil gjøre seg gjeldende kommer jeg tilbake til i neste avsnitt.

På den andre siden er det et utgangspunkt at domstolene ikke kan prøve *hensiktsmessigheten* av forvaltningens avgjørelser. Domstolene vil ikke kunne sette til side en avgjørelse med den begrunnelse at myndigheten er utøvd på en *uheldig* måte. Dette innebærer at det ikke er *alle sider* av en forvaltningsrettslig avgjørelse domstolene kan overprøve. Det er kun misbruk av denne lovbestemte kompetansen som kan kontrolleres og overprøves av domstolene. I den grad loven gir kompetanse for forvaltningen til å innenfor en lovbestemt ramme, foreta en fri vurdering, vil dette ligge utenfor hva som kan betegnes

¹⁰ *Eckhoff/Smith* s. 393

som *rettslig*. Dette utgangspunktet kan endres på i enkelttilfelle ved lov.¹¹ Eksempel på at dette er gjort finner vi i tvisteloven § 36-5 tredje ledd. Domstolene kan prøve "alle sider av saken" i forhold til administrative tvangsvedtak mot personer jf. tvisteloven § 36-1 første ledd.

Hvis domstolene kommer til at en avgjørelse lider av rettslige mangler, har det vært et spørsmål om domstolene kan avsi dom for realiteten, eller om domstolene må nøye seg med å avsi ugyldighetsdom. Dette kommer jeg tilbake til nedenfor.

2.4 Nærmere om sontringen "rettsanvendelsesskjønn" og "fritt skjønn"

Skjønn er synonymt med *vurdering*. Når for det eksempel i en lovbestemmelse gis anvisning på å foreta et skjønn, skal det foretas en vurdering som kan ha flere gyldige utfall. Som Graver påpeker er ikke utfallet av en skjønnsbestemmelse forutbestemt av andre.¹² Som et motstykke kan nevnes strengt *lovbundne* vurderinger, for eksempel myndighetsbestemmelsen i vergemålsloven. Mindreårig er den som "ikke har fylt 18 år" og derved "umyndig" jf. vergemålsloven § 1.

Rettsanvendelsesskjønn og fritt skjønn har til felles at begge vurderingene kan ha flere gyldige utfall innenfor en gitt ramme. Forskjellen ligger i fremgangsmåten for selve vurderingen. Rettsanvendelsesskjønn er bundet opp av alminnelig rettskildelære - hvor lover, forarbeider og rettspraksis vil være utgangspunkt for vurderingen. Hvordan man skal slutte fra argumentene som er hentet ut, og hvordan de skal vektes i forhold til hverandre, følger av ulovfestede rettskildeprinsipper. Dette er imidlertid kun et utgangspunkt. I den grad det ikke kan hentes ut presise argumenter fra autoritative kilder, vil domstolene måtte falle tilbake på "vurderinger av en annen karakter".¹³ Dette vil i realiteten være ulike typer reelle hensyn.

¹¹ *Castberg* s. 105

¹² *Graver* s. 253

¹³ *Graver* s. 260

Fritt skjønn er på den annen side, i utgangspunktet en *fri* vurdering. Denne vurderingen er imidlertid begrenset av læren om *myndighetsmisbruk*. Det som er sentralt i forhold til rettsanvendelsesskjønn, er at domstolen ikke overprøver vurderingen direkte og setter sitt skjønn over forvaltningens".¹⁴ Læren om myndighetsmisbruk kommer jeg tilbake til nedenfor.

På bakgrunn av doktrinen om at rettens kompetanse er begrenset til å gjelde rettsanvendelsesskjønn, blir det i mange tilfeller avgjørende å ta stilling til om et skjønn er rettsanvendelse eller fritt.

I teorien har det vært diskusjon om man kan presumere at domstolene har kompetanse til å prøve alt som ikke er eksplisitt unntatt, motsatt om det gjelder en presumsjon for det motsatte. Eckhoff rundet av denne diskusjonen med sin artikkel i 1966¹⁵ som det i dagens teori er stor enighet om. Det er ikke grunnlag i rettspraksis for å oppstille en alminnelig presumsjon i hverken den ene eller andre retning. Domstolenes prøvelsesrett må fastlegges konkret i hvert enkelt tilfelle.

Fritt skjønn brukes om de vurderinger som er av en slik art at de kan avgjøres med endelig virkning av forvaltningen. Det er vurderinger som ikke er av rettslig art, men som oftest av politisk, fagmessig karakter. En betegnelse som ofte brukes er *fullmaktslovgivning*.¹⁶ Stortinget har innenfor en lovbestemt ramme gitt forvaltningen *fullmakt* til å treffe visse avgjørelser, uten at disse uten videre skal kunne overprøves av domstolene.

¹⁴ Graver s. 269

¹⁵ Eckhoff s. 367

¹⁶ Eckhoff/Smith s. 392

Det er i utgangspunktet en lovgiveroppgave å fastsette hvorvidt en vurdering skal være underlagt forvaltningens "frie skjønn" eller ikke. Dette er et lovgivningspolitisk spørsmål, hvor hensynene til borgernes rettssikkerhet og forvaltningens effektivitet vil stå sentralt.

Problemet er at lovgiver ofte unnlater å ta standpunkt til dette, hverken i loven eller forarbeidene. Som begrunnelse på dette hevdes at lovgiver ofte vil *vike tilbake* for å avskjære domstolskontroll, da dette i konkrete tilfeller vil kunne lede til urimelige resultater.¹⁷ Et annet synspunkt som fremmes av Frihagen, er det faktum at det ofte er forvaltningsorganer selv som utarbeider lovforslag. Disse vil ofte nøle med å "foreslå bestemmelser som vil provosere til kritikk i Stortinget og pressen for at en sløyfer domstolskontrollen og dermed svekker borgernes rettsverngarantier".¹⁸ Spørsmålet om domstolskontroll blir ofte ut fra lovteksten i praksis derved stående som åpent. Torkel Opsahl kritiserer i 1965 denne tendensen i norsk lovgivning; "grenseoppgangen mellom rettspleie og forvaltning bør den tredje part, som står over begge, foreta selv, og i alle fall ikke overlate til den ene av dem".¹⁹ Praksisen fører imidlertid til at det ofte er domstolene selv som må fastlegge rekkevidden av sin egen kompetanse.

Spørsmålet om et skjønn er et *rettsanvendelsesskjønn* eller et *fritt skjønn* er et rettsspørsmål. Da det ikke fremgår klart av loven eller forarbeidene, tilligger det domstolene å ta stilling til dette. Av dette følger det at det er alminnelig juridisk metode som må benyttes. I praksis har domstolene utpekt en rekke hensyn som det legges vekt på ved denne vurderingen. Jeg skal i det følgende gå gjennom en rekke hensyn høyesterett har lagt vekt på i denne vurderingen.

Type skjønn som domstolene ofte vil si faller utenfor betegnelsen *rettsanvendelsesskjønn* er verdispørsmål, faglige spørsmål, politiske spørsmål. På den andre side er

¹⁷ *Frihagen 2010 s. 85*

¹⁸ *Frihagen 1992 s. 173*

¹⁹ *Opsahl s. 80*

rettferdighetsbetraktninger og forholdsmessighetsvurderinger skjønn som domstolene ellers ofte foretar, og som vil kunne tale for at domstolene har kompetanse.

Hvilke *organ* som er satt til å praktisere bestemmelsen er også blitt ansett som et relevant moment. Hvis organet blir ansett som utpreget faglig kyndig innenfor et område, vil dette tale mot at domstolene skal kunne overprøve vurderingene som organet har foretatt.

På de områder hvor legalitetsprinsippet gjør seg gjeldende, har høyesterett trukket opp følgende utgangspunkt i Rt. 1995 s. 1427:

"Det er i dag et alminnelig prinsipp i forvaltningsretten at domstolene kan prøve ikke bare lovtolkingen, men også subsumsjonen ved anvendelsen av lover som gjør *inngrep overfor den enkelte*. Dette anses som en viktig del av rettssikkerheten. Selv om det er unntak fra denne hovedregel, må de særskilt begrunnes. I det foreliggende tilfelle måtte begrunnelsen i tilfelle søkes i de skjønnsmessige formuleringer i naturvernloven § 8. Jeg kan imidlertid ikke se at disse formuleringer er slik at de i seg selv skulle indikere at det her ikke skal være domstolsprøvelse av den konkrete rettsanvendelse."

Avgjørelsen gjaldt et fredningsvedtak hvor spørsmålet stod om hvorvidt de skjønnsmessige begrepene "spesiell naturtype" og "skiller seg ut ved sin egenart" var rettsanvendelsesskjønn eller et fritt skjønn. Høyesterett omtaler *inngrep overfor den enkelte*, noe som jeg tolker som en direkte henvisning til legalitetsprinsippet. I avgjørelsen legges det nettopp vekt på vedtakets *tyngende karakter* mot hensynet til bestemmelsens *vage* formulering. På den måten kan avgjørelsen tas til inntekt for synet om en *relativisering* av domstolskontrollen på legalitetsprinsippets område. Det vil si at jo mer inngripende en avgjørelse er, jo klarere må andre hensyn til å unnta bestemmelsen fra domstolsprøvelse være.

Hensynet til rettssikkerhet kommer altså inn, i den grad avgjørelsen griper inn i enkeltpersoners rettssfære. I den grad den gjør det, vil dette være et moment for at vurderingen skal kunne overprøves av domstolene.

2.5 Domstolenes kompetanse og domstolenes såkalte "tilbakeholdenhet"

Domstolene i flere avgjørelser har valgt å utvise *tilbakeholdenhet* ved prøvelsen av forvaltningens skjønnsutøvelse til tross for at det foreligger kompetanse. I Rt. 1975 s. 603 (*Swingball-dommen*) som gjaldt sak om patent, ble det lagt til grunn at domstolene kunne prøve den konkrete subsumsjonen, men det ble likevel valgt å utvise tilbakeholdenhet ved prøvingen. Dette ble begrunnet med patentstyrets "*spesielle sakkunnskap og det brede erfaringsgrunnlag*".

I Rt. 1995 s. 1908 (*Mozell-dommen*) som også gjaldt sak mot patentstyret, ble det fulgt samme linje som i *Swingball-dommen* men med enkelte moderasjoner. Det siteres:

"Jeg antar at de hensyn som ligger til grunn for uttalelsen, vanligvis ikke kan ha samme vekt i varemerkesaker, hvor de faktiske sider ved avgjørelsestemaene ofte vil være *lettere tilgjengelige for domstolene*, og hvor spørsmålenes rettslige preg kan være sterkere."

Det stilles her opp som et selvstendig argument i vurderingen av tilbakeholdenhet om hvorvidt domstolene, eller forvaltningen er *nærmest* til å fastlegge de faktiske sidene ved avgjørelsen. Som Jørgen Aall påpeker i forhold til begrunnelsen i denne avgjørelsen:

"Det avgjørende er med andre ord ikke om forvaltningsorganet har gode forutsetninger i forhold til sakens temaer, men om forutsetningene er *bedre enn domstolenes*."²⁰

²⁰ Aall s. 99

Ved de vurderingene som domstolene kommer til at de er kompetente til å prøve, kreves det etter disse avgjørelsene at forvaltningen har *bedre* forutsetninger enn domstolene til å foreta vurderingen, for at domstolene skal utvise tilbakeholdenhet.

Jeg mener det i juridisk teori er lagt for liten vekt på skillet mellom domstolenes *kompetanse* og domstolenes *tilbakeholdenhet*. Kompetanse er et spørsmål om rettens *hjemmelsgrunnlag*. Dette må vurderes ut i fra slutninger om det forfatningsrettslige utgangspunkt og alminnelig juridisk metode. Domstolenes *tilbakeholdenhet* har mer karakter av et *valg* domstolene tar. Dette valget vil kun være aktuelt å foreta hvis de i første omgang, etter alminnelig juridisk metode, har kommet frem til at de har kompetanse.

Utgangspunktet for vurderingen av om man står overfor et forvaltningsskjønn eller et rettsanvendelsesskjønn er en tolkning av hjemmelsbestemmelsen. Hjemmelen tolkes ved alminnelig juridisk metode. Denne tolkningen er klart et rettsanvendelsesspørsmål, som domstolene er kompetente til å ta stilling til. Hvis man etter en tolkning av loven ikke kommer frem til et klart svar, foretar domstolene altså en friere vurdering.

Jørgen Aall har et interessant synspunkt på forholdet mellom domstolenes kompetanse og domstolenes tilbakeholdenhet:

"Når spørsmålets endelige løsning slik i stor grad ligger i domstolenes hender, er det neppe særlig hensiktsmessig å trekke et skille mellom prøvingsomfang og -vilje.

Prøvingsviljen blir langt på vei avgjørende for prøvingsintensiteten."²¹

Det er et poeng at det er domstolene selv som avgjør *både* rekkevidden av egen kompetanse, og eventuelt velger selv å være tilbakeholdne ved bruken av denne. Selv om det i større eller mindre grad vil være like hensyn som gjør seg gjeldende i begge typer vurderinger, mener jeg likevel det er viktig å få frem at *fremgangsmåten* for vurderingene er

²¹ Aall s. 100

forskjellige. I de nevnte avgjørelsene trekkes det også opp av høyesterett ett skille, når de vurderer rekkevidden av egen kompetanse etter alminnelig rettskildelære og når det *velges* å utvise tilbakeholdenhet.

2.6 Myndighetsmisbruk

Det går på bekostning av borgernes rettssikkerhet at deler av myndighetenes avgjørelser ikke kan prøves av domstolene. Som en motvekt til dette er det i rettspraksis utviklet en lære om *myndighetsmisbruk*. Dette innebærer at selv om en vurdering er underlagt forvaltningens "frie skjønn", finnes det sider ved avgjørelsen som domstolene alltid kan prøve.

Denne læren går ut på at det stilles grenser for de *hensyn* forvaltningen kan vektlegge på ved utøvelsen av det frie skjønn. Videre stilles det krav om at avgjørelsen ikke kan fremstå som *vilkårlig* eller være *grovt urimelig*. De siste årene har det kommet frem en fjerde begrensning, et krav om *forholdsmessighet*. Det er for tiden diskusjon i teorien om læren om myndighetsmisbruk har blitt utvidet de siste årene.²²

Jeg kommer nærmere tilbake til myndighetsmisbrukslæren under gjennomgangen av skatterettens skjønnsbestemmelser.

2.7 Rettsvirkninger av domstolskontroll

Hvis domstolene kommer til at en forvaltningsrettslig avgjørelse lider av en feil, oppstår spørsmålet hva en dom kan gå ut på. Spørsmålet er om domstolene kan avsi dom for "realiteten", eller om den må nøye seg med å statuere avgjørelsen som *ugyldig*.

Etter rettspraksis vil dette bero på hva slags type vurdering det er tale om. Den gjeldende oppfatning er at der hvor det dreier seg om en strengt *lovbundet* vurdering, kan domstolene avsi dom for realiteten jf. Rt. 1951 s. 19 Dette innebærer at det kan avsis dom for hva avgjørelsen skal gå ut på.

²² *Reusch/Nisja*. s. 260 med videre henvisninger

Når en avgjørelse beror på en *skjønnsmessig* vurdering, er hovedregelen at domstolene må nøye seg med å oppheve avgjørelsen, eventuelt stautere dom for ugyldighet jf. Rt. 2001 s. 995. Synspunktet er at selv om det foreligger en feil ved skjønnsutøvelsen, er det likefullt forvaltningen som i første instans på nytt skal foreta en ny *skjønnsmessig* vurdering.

2.8 Domstolskontrollens side mot EMK

Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen (EMK) er innkorporert i norsk rett ved lov 21. mai 1999 nr. 30 (menneskerettsloven) § 2 nr. 1. EMK og de øvrige konvensjoner som er listet opp, er i tillegg gjennom § 3 gitt fortrinn for annen norsk lovgivning. Det er den europeiske menneskerettsdomstolen (EMD) som er øverste autoritet i fortolkningen av bestemmelsene jf. EMK art. 32. Dette innebærer at hvis norsk høyesterett tolker bestemmelsene på en måte som EMD er uenig i, vil Norge kunne bli holdt folkerettslig ansvarlig for brudd på konvensjonen.

EMK art. 6 nr. 1 første setning lyder:

"In the determination of his *civil rights and obligations* or of any criminal charge against him, everyone is entitled to a *fair and public hearing* within a reasonable time by an independent and impartial *tribunal* established by law."

Denne bestemmelsen gir borgeren en rett på en *domstolsadgang* i forhold til å få klarlagt sine sivile rettigheter og plikter ("*civil rights and obligations*"). Spørsmål om *skatteplikt* eller *fritak for skatteplikt* må klart kunne sies å falle inn under "civil obligations". Dette er også alminnelig antatt i teorien.²³

Bestemmelsen gir altså borgeren en rett til "fair and public hearing" for en "tribunal", for å få håndhevet sine sivile rettigheter.

²³ Aall s. 20

Begrepet "tribunal" har blitt tolket av EMD slik at det ikke er nødvendig med en *domstol* etter bestemmelsen. Derimot følger det av bestemmelsen at en administrativ avgjørelse, må kunne bringes inn for et organ med *fullstendig kompetanse*.²⁴ Ut fra dette kan det antas at organer som trygderetten og arbeidsretten oppfyller kravene til "tribunal" etter bestemmelsen.

EMK art. 6 nr. 1 gjelder rett til domstolsbehandling både ved sivile søksmål og straffesaker. Denne bestemmelsen gir borgeren krav på en domstolskontroll. Spørsmålet er hvor langt bestemmelsen krever at domstolskontrollen skal rekke. Dette kommer særlig på spissen i den grad skjønnsmessig myndighet er overlatt til forvaltningen. Dette har vært oppe i EMD i forhold til en rekke andre land. Det norske systemet hvor deler av forvaltningens myndighet er unntatt fra domstolenes kompetanse, er vanlig i flere land.²⁵

Det må antas at det norske systemet oppfyller kravene til bestemmelsen.

3 Ligningsvedtak

Jeg skal nå gå over til å behandle hovedtrekkene i en ligningssak. Selv om skatteretten formelt sett hører hjemme i den alminnelige forvaltningsretten, er ligningsmyndighetenes saksbehandlingsregler skilt ut i en egen lov.

Gangen i en ligningssak er regulert i lov om ligningsforvaltning 13. juni 1980 nr. 24 (lignl.). Loven er bygget opp etter samme lest som forvaltningsloven, men inneholder i tillegg til de prosessuelle bestemmelsene, både organisatoriske og materielle bestemmelser. Jeg skal i det følgende fokusere på de prosessuelle og materielle reglene som har relevans for selve *beslutningsprosessen* i forkant av et ligningsvedtak.

²⁴ Møse s. 327

²⁵ Møse s. 328

Loven skiller mellom to ulike kompetansegrunnlag for ligningsvedtak. Lovens *primære* hjemmelsgrunnlag for fastsettelse av ligning er lignl. § 8-1, med tittel *ligning på grunnlag av selvangivelse*.

Det andre hjemmelsgrunnlaget lignl. § 8-2, bærer tittelen *skjønnsligning*. Siden denne bestemmelsen kun anvendes dersom skattyteren ikke har oppfylt sine alminnelige plikter etter loven, og at de lovbestemte vilkårene i § 8-2 derved er oppfylt, fremstår dette hjemmelsgrunnlaget som *sekundært*.

3.1 Ligning på grunnlag av selvangivelse - ligningsloven § 8-1

Utgangspunktet for ligningsbehandlingen er i første omgang skattyterens *selvangivelse*. Enhver som har lønn eller formue som er skattepliktig etter skatteloven er pliktig til å levere selvangivelse etter lignl. § 4-2, innen nærmere angitte frister. Etter lignl. § 4-8 kan ligningsmyndighetene pålegge skattyteren å fremlegge ytterlige opplysninger, i den grad det er behov dette.

Ligningsloven § 8-1 nr. 1 første og annen setning lyder:

"Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger. Hvis ligningsmyndighetene finner at skattyterens oppgaver er uriktige eller ufullstendige, kan de endre, utelate eller tilføye poster".

Etter ligningsloven § 8-1 nr. 1 tredje ledd følger det at "ligningsmyndighetene ... kan ... endre skjønnsmessige beløp som skattyteren har ført opp, når de finner grunn til det".

Ved ligningen etter lignl. § 8-1 nr. 1 skal ligningsmyndighetene etter en samlet bevisbedømmelse "legge til grunn det faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlig riktige" jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) s. 100. Det er lagt til grunn

i både Rt. 2005 s. 1461 og Rt. 2009 s. 813 at det er det alminnelige sivilrettslige "overvektsprinsippet" som gjelder, hvor det er tvil om fastsettelse av faktum etter bestemmelsen. Hvis ligningsmyndighetene ønsker å gjøre endringer i skattyters selvangivelse, plikter de å sende varsel etter lignl. § 8-3.

I motsetning til den alminnelige forvaltningsrettslige regelen i forvaltningsloven § 17, hvor det er forvaltningen selv som har et ansvar for å frembringe de faktiske opplysninger, er det for ligningsvedtaks vedkommede motsatt. Skattyteren har dessuten en lojalitet- og aktsomhetsplikt etter lignl. § 4-1. Ved brudd på disse pliktene risikerer skattyteren som sanksjon tilleggsskatt etter lignl. § 10-2, hvor brudd på disse pliktene har kunnet gi ham en skatterettslig fordel.

Ved skjønnsmessige ansettelse i selvangivelsen, har skattyteren en adgang til å unnlate å føre opp disse etter lignl. § 4-3 nr. 1. Dette kan for eksempel være verdsettelse eller fordeling av midler mellom virksomheter. Han er i såfall pliktig til å gi de nødvendige opplysninger slik at ligningsmyndighetene kan foreta ansettelsen.

Skattyteren kan også velge å foreta de skjønnsmessige ansettelsene selv. Etter lignl. § 8-1 nr. 1 siste punktum har da ligningsmyndighetene adgang til å endre disse "når de finner grunn til det". Hvis ligningsmyndighetene ønsker å endre skjønnsmessige beløp etter § 8-1 nr. 1 siste punktum, følger det av Rt. 2001 s. 640 at det er ligningsmyndighetene som har bevisbyrden for at skattyters skjønnsmessige ansettelse er feil.

3.2 Skjønnsligning - ligningsloven § 8-2

Ved skjønnsligning etter lignl. § 8-2 settes skattyterens ligningsoppgaver til side. Hele hans samlede inntekt og formue som danner utgangspunkt for ligningsgrunnlaget, fastsettes ved et samlet skjønn. Bestemmelsen lister opp flere ulike vilkår som kan gi hjemmel for skjønnsligning. Hovedvilkåret er at de ligningsoppgaver skattyteren har inngitt "etter en samlet vurdering ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge ligningen på" jf. Ot.prp. nr. 78 (1978-1979) s. 98.

Omfanget av skjønnet vil variere etter hvilke mangler som foreligger ved skattyters ligning. Hvis skattyteren ikke har levert selvangivelse jf. lignl. § 8-2 nr. 3, vil ligningsmyndighetene måtte fastsette *hele* skattyters inntekt og formue ved skjønn. Men som Skoghøy påpeker vil omfanget av skjønnsligningen avhenge av "hvor langt de mangelfulle oppgaver rekker".²⁶

Det er også her ligningsmyndighetene som har bevisbyrden for at vilkårene for skjønnsligning foreligger. Dette innebærer at hvis det er sannsynlighetsovervekt for at skattyterens oppgaver er riktige, er ikke vilkår for skjønnsligning oppfylt.²⁷

Siden skattyterens oppgaver etter denne bestemmelsen settes til side, oppstår spørsmålet om hvilken grad av *undersøkelsesplikt* ligningsmyndighetene har for å frembringe de faktiske grunnlag som ligningen skal baseres på. I Rt. 2000 s. 2014 uttaler høyesterett at "likningsstyremaktene har ei plikt til, når dei opplysningane som ligg føre gir grunn til det, å gjennomføre undersøkingar for å sikre eit forsvarleg avgjerdsgrunnlag".

Ligningsmyndighetene har altså en plikt til å utrede saken i den grad, slik at ligningen kan fastsettes på et *forsvarlig* grunnlag.

3.3 Interessefellesskap - skatteloven § 13-1

I motsetning til ligningsloven § 8-1 og § 8-2 er ikke skatteloven § 13-1 en selvstendig hjemmel for fastsettelse av skatteplikt. Bestemmelsen ses på i forarbeidene som en *tilordningsregel*.²⁸

Skatteloven § 13-1 første ledd lyder:

- (1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.

²⁶ Skoghøy s. 113

²⁷ Harboe s. 331 og Gjems-Onstad s. 1192

²⁸ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 75

I tredje ledd gis det føring på skjønnstutøvelsen:

(3) Ved skjønnnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.

Ligningsmyndighetene er gitt myndighet til å på visse vilkår fastsette hvem som skal tilordnes skattepliktig inntekt og formue hvor det foreligger interessefellesskap. Dette vil særlig være aktuelt når det foreligger transaksjoner mellom selskaper som tilhører samme konsern. I forarbeidene uttales det at formålet med bestemmelsen er "å motvirke omgåelser av skattelovgivningen, først og fremst omgåelser ved at inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en skattyter til en annen ved skjev prissetting".²⁹

Vilkår er for det første er at det må foreligge en *formuesreduksjon*. Dette må for det andre skyldes "direkte eller indirekte interessefellesskap" med et annet skattesubjekt. I tredje ledd gis det føringer på at den skjønnsmessige fastsettelsen skal skje etter et såkalt *armlengdeprinsipp*. Med dette menes at verdiene skal fastsettes en *armlengdepris*, som vil si "den pris som to uavhengige parter ville ha satt".³⁰

3.4 Skattyters adgang til å fremlegge nye opplysninger etter at ligningsbehandlingen er avsluttet

Når ligningsbehandlingen er avsluttet og derved saken kommer for domstolene etter lignl. § 11-1 eller § 11-2, oppstår spørsmålet om i hvilken grad skattyteren kan påbeope seg nye opplysninger som han ikke har gjort gjeldende under ligningsbehandlingen.

Norsk sivilprosess bygger på prinsippet om "fri bevisførsel". Dette innebærer at det i utgangspunktet ikke gjelder noen begrensninger i forhold til de faktiske forhold en part kan

²⁹ Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 75

³⁰ *Zimmer 2005b* s. 376

påberope seg overfor en domstol. Det finnes unntak fra dette både i lovgivningen og rettspraksis, men utgangspunktet er klart.

Ved søksmål fra skattyteren om gyldigheten av et ligningsvedtak, er det *vedtaket* som sådan som angripes. Som Zimmer påpeker, "her kommer det sentralt inn at domstolene skal prøve lovligheten av den foretatte ligning, og ikke selv opptre som ligningsorgan".³¹

Ved alminnelige forvaltningsrettslige vedtak, kan man angripe et vedtak på det grunnlag at forvaltningen har misligholdt sin *utredningsplikt* jf. forvaltningsloven § 17. Utgangspunktet etter ligningsloven § 4-1 er derimot at skattyteren *selv* har et ansvar for å frembringe de faktiske opplysningene under ligningsbehandlingen.

Hvis ligningsvedtaket inneholder feil som kan spores tilbake til skattyters forsømmelse av sin opplysningsplikt, kan feilen som utgangspunkt ikke tillegges virkning av domstolene. Dette vil også gjelde for opplysninger han har unnlatt å fremlegge, på ligningsmyndighetenes oppfordring etter ligningsloven § 4-8.

Magnus Aarbakke fremholder som begrunnelse for denne begrensningen:

"Hele selvangivelsessystemet, som er en bærebjelke i ligningsforvaltningen, ville falle sammen hvis en feil som nevnt skulle tillegges virkning".³²

I Rt. 2001 s. 1265 uttalte høyesterett at begrensningen i første rekke gjelder tilfeller der skattyteren "ikke gir opplysninger han er pliktig til å gi eller har oppfordring til å komme med, eller gir uriktige opplysninger".

³¹ Zimmer/Omholt s. 120

³² Aarbakke s. 782

De opplysningene skattyteren er *pliktig* til å gi (jf. lignl. § 4-1), har jeg behandlet under punkt 3.1. De to andre alternative vilkår for avskjæring av skattyters anførsler er altså at skattyter har gitt *uriktige* opplysninger, eller at han på ligningsmyndighetenes *oppfordring* har unnlatt å gi opplysninger etter lignl. § 4-8.

Høyesterett går i Rt. 2001 s. 1265 videre inn på hva som menes med *oppfordring*:

"En relevant oppfordring kan være av forskjellige slag. Det kan dreie seg om en formell oppfordring fra ligningsmyndigheten, fremsatt i medhold av ligningsloven § 4-8, til å gi «opplysninger om nærmere -angitte økonomiske og andre forhold av betydning for kontrollen eller vurderingen av hans ... inntektsligning». Videre kan det dreie seg om et varsel om mulig fravikelse av ligningsoppgavene, gitt i medhold av ligningsloven § 8-3 nr. 1 eller § 9-7, jf. Rt-1995-124. Det kan også dreie seg om en administrativ innstilling til ligning som forelegges den skattepliktige til uttalelse. Endelig kan det dreie seg om selve ligningen når den foreligger, og den skattepliktige overveier å klage over den.

Men ikke enhver oppfordring av de nevnte slag kan tillegges betydning for domstolsprøvelsen. Betydningen må også bero på hva oppfordringen går på. Det er i første rekke oppfordringer til å fremlegge opplysninger vedrørende den skattepliktiges konkrete poster og til å fremlegge konkrete beviser vedrørende disse, som kan begrense domstolsprøvelsen."

Skattyteren har altså ikke mistet *enhver* rett til å fremlegge nye opplysninger under rettsaken. Skoghøy formulerer rettssetningen om et vilkår om at skattyteren ikke må kunne *klandres* for å ha unnlatt å føre opplysningen eller beviset under ligningsbehandlingen. Hvis skattyteren derimot ikke kan klandres, er det etter Skoghøys oppfatning ikke grunnlag for å "avskjære anførselen".³³

³³ Skoghøy s. 136

4 Domstolskontroll med ligningsvedtak som bygger på skjønn

Det skal nå ses på i hvilken grad domstolene prøver ligningsmyndighetens ligningsvedtak. En annen vinkling av samme problemstilling, er hvilke typer *feil* ved avgjørelsen skattyteren kan påberope seg overfor domstolene ved ugyldighets-, og erstatningssøksmål. Aarbakke bruker denne vinklingen i sin artikkel.³⁴ Jeg vil likevel ta utgangspunkt i problemstillingen fra domstolens side.

Foranledningen er at skattyteren har reist søksmål mot et ligningsvedtak etter ligningsloven § 11-1 nr. 1.

Et ligningsvedtak vil inneholde en rekke ulike elementer. Den dominerende delen vil være *rettsanvendelse*. Innenfor dette begrepet ligger tolkningen av den materielle skatterett, saksbehandlingen og bedømmelse av hvorvidt vilkår for å anvende skjønn er til stede. Bedømmelse av faktum og anvendelse av dette på den ferdigtolkede rettsregel (subsumsjonen) regner jeg for enkelthets skyld også som rettsanvendelse, selv om bevisbedømmelse isolert sett faller utenfor begrepet. Sentralt er imidlertid å skille ut skjønnsutøvelsen som noe eget.

4.1 Rettsanvendelsen herunder saksbehandlingen

Det ligger som utgangspunkt ingen begresninger på domstolenes rett til å prøve ligningsmyndighetenes *rettsanvendelse*.

For det første vil dette omfatte ligningsmyndighetenes *saksbehandling*. Ligningsloven inneholder en rekke saksbehandlingsregler først og fremst i kapittel 3, som ligningsmyndighetene er bundet av under sin utøvelse av myndighet. Det er ingen tvil om at domstolene kan prøve om hvorvidt disse reglene er fulgt. Hvilken *virkning* brudd på saksbehandlingsreglene skal ha, reguleres av ligningsloven § 3-12. Et vedtak er som

³⁴ Aarbakke s. 774

utgangspunkt gyldig selv om det er begått saksbehandlingsfeil. Vilkår er at feilen ikke har vært avgjørende på vedtakts innhold.

Rettsanvendelsen vil videre omfatte den alminnelige tolkningen av ord og begreper som kan betegnes som rettslige. Dette betegnes gjerne som den materielle skatterett. Tolkning av for eksempel skatteloven § 5-1 jf. § 5-10 første ledd om hva som skal anses som "fordel vunnet ved arbeid", er et rettsanvendelsesspørsmål hvor domstolene har det siste ordet.

Motsatt er det et utgangspunkt at domstolene generelt sett ikke kan prøve vurderinger som er underlagt forvaltningens *frie skjønn*. I forhold til domstolenes kontroll med ligningsvedtak blir det derfor nødvendig å undersøke hvorvidt skjønnsbestemmelsene ligningsmyndighetene praktiserer faller inn under dette. Som jeg har vært inne på tidligere, vil denne sontringen være avgjørende i forhold til hvorvidt domstolene kan prøve ligningsmyndighetenes skjønnstuøvelse.

Sett i sammenheng med at det er *vedtaket som sådan* som angripes, oppstår spørsmålet om skattyteren under domstolsbehandlingen kan påberope seg nye *rettslige* grunnlag, som han ikke har gjort gjeldende under ligningsbehandlingen. I disse tilfellene vil man gå videre enn å angripe det opprinnelige vedtaket.

Aarbakke hevder at skattyteren må ha adgang til dette.³⁵ Etter tvisteloven § 11-3 har dessuten retten en selvstendig plikt til "av eget tiltak" å anvende gjeldende rettsregler. Dette må også gjelde i forhold til ligningsvedtak.

Under kategorien rettsanvendelse, vil også reglene om *vilkår* for å utøve skjønn befinne seg. Hovedvilkåret for å foreta skjønnslikning etter ligningsloven § 8-2 er at skattyters oppgaver ikke gir "et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på". Om vilkårene for å

³⁵ Aarbakke s. 782

foreta skjønnsligning er oppfylt, kan domstolene prøve fullt ut da dette er et rettsanvendelsesspørsmål.³⁶

4.2 De faktiske forhold

Den rettssikkerhetsgarantien det innebærer for skattyteren å kunne få sin ligning overprøvet, ville hatt liten effekt om ikke de faktiske forhold ligningsmyndighetene har lagt til grunn også skulle kunne overprøves.

Retten kan ikke bare prøve de faktiske omstendigheter som ligger til grunn for *rettsanvendelsen*, men også de fakta som ligger til grunn for det *frie skjønn*et. Dette vil imidlertid bare være de faktiske opplysningene som ligger til grunn for selve vedtaket. Disse fakta er det som utgangspunkt skattyteren selv som har hatt ansvaret for å frembringe. Som beskrevet overfor gjelder det visse begrensinger for å kunne frembringe *nye* faktiske opplysninger under domstolsbehandlingen.

Utgangspunktet er altså at retten kan prøve de faktiske forhold som ligger til grunn for skjønnsutøvelsen. For at feil ved faktum skal lede til *ugyldighet*, "bør det kreves at feilen har hatt betydning for resultatet" i følge Zimmer.³⁷

4.3 Skjønnsbestemmelsene - ligningsloven §§ 8-1, 8-2 og skatteloven § 13-1

Jeg skal nå gå over til å behandle skjønnsbestemmelsene i skatteretten. For oversiktens skyld skal jeg behandle de tre skjønnsbestemmelsene under ett i forhold til den generelle lovtolkningen. Bestemmelsene har mye til felles, og en nærmere sontring kommer jeg inn på hvor det er ulikheter.

De enkelte vurderinger som gjør seg gjeldende, vil likevel i stor grad være de samme. Som en opplistning av de skjønn som ligningsmyndighetene utfører, nevnes i teorien ofte

³⁶ Harboe s. 340

³⁷ Zimmer/Omholt s. 120

verdsettelsesskjønn, mengdeskjønn og fordelingsskjønn.³⁸ Som ligningsforvaltningsutvalget påpeker, er dette alle skjønn av *økonomisk karakter*.³⁹ Det vil si at resultatet for skjønnsutøvelsen vil være økonomiske verdier.

Vurderingens formål og ramme er felles for ligningsloven § 8-1, § 8-2 og skatteloven § 13-1. "Ved skjønsmessig ansettelse skal ligningsmyndighetene vurdere alle sider av saken og forsøke å komme frem til det virkelige forhold så nær som mulig".⁴⁰

Alle disse skjønsvurderingene må i større eller mindre grad basere seg på *faktiske opplysninger*. Disse fakta kan som sagt domstolene klart prøve. I tillegg til dette vil ligningsmyndighetene være bundet av *vurderingsprinsipper* ved skjønsvurderingen, som domstolene kan prøve.

Området for selve *skjønnet* vil være når de faktiske opplysningene - sett i forhold til de vurderingsprinsippene som skal anvendes, gir rom for to eller flere løsninger som kan være mer eller mindre *riktige*. Aarbakke bruker begrepet *tallfesting* om den skjønsmessige ansettelsen av verdier som ligningsmyndighetene foretar.⁴¹ Det som blir igjen av skjønnet etter at de fakta som skal legges til grunn og vurderingsprinsippene som skal anvendes er klarlagt, blir den konkrete *slutning* som trekkes.

Det som skal beskrives videre nå er i hvilken grad domstolene overprøver de *slutningene* ligningsmyndighetene har foretatt, ut fra de faktiske opplysningene som er lagt til grunn for skjønnet.

³⁸ Skoghøy s. 110, Zimmer 1978 s. 206

³⁹ Ligningsforvaltningsutvalget 1961 s. 107

⁴⁰ Gjems-Onstad s. 1192 (med videre henvisninger til Rt. 1979 s. 630, Rt. 1994 s. 260 og Ot.prp. 1978-1979 s. 100 som støtte for utsagnet)

⁴¹ Aarbakke s. 778

Skillet mellom *fritt skjønn* og *rettsanvendelsesskjønn* blir som sagt ansett som avgjørende i forvaltningsrettslig teori og praksis, i forhold til domstolenes prøvelsesrett.

Jeg skal derved først se på om det kan trekkes noen slutninger fra lovbestemmelsene ut i fra en tolkning i snever forstand. Som jeg har beskrevet overfor, er det i første omgang lovgivers oppgave å ta stilling til domstolenes prøvelsesrett. I den grad dette ikke er gjort, blir det domstolenes oppgave å fastlegge rekkevidden for sin egen kompetanse. Etter det går jeg inn på hvordan bestemmelsene har vært tolket og anvendt i praksis og teori.

4.3.1 Tolkning av skjønnsbestemmelsene i snever forstand

Det fremgår ikke av bestemmelsene hvorvidt utøvelsen av skjønnnet er overlatt til ligningsmyndighetenes endelige vurdering eller ikke. Spørsmålet er heller ikke løst i forarbeidene. Under arbeidet med ligningsloven ble det av ligningsforvaltningsutvalget fra 1961 drøftet domstolenes kompetanse overfor skjønnsmessige ansettelser.⁴² Drøftelsen har imidlertid mer karakter av en redegjørelse for gjeldende rett, enn som et direktiv om hvordan loven skal forstås.

Det er ligningsmyndighetene som er *adressat* i samtlige bestemmelser. Det kunne tenkes at meningen var at ligningsmyndighetene skulle ha det siste ord som følge av dette. Dette kan likevel ikke brukes som et avgjørende moment. Som Aarbakke påpeker er ligningsmyndighetene adressat for de fleste bestemmelsene i skattelovgivningen og "om adressaten er nevnt eller ikke, kan ikke spille noen rolle for tolkningen".⁴³

Begrepet "skjønn" går igjen i samtlige bestemmelser og er det man vil kalle et *vagt* begrep. I motsetning til en strengt *lovbundet* vurdering, legger begrepet opp til en vurdering som vil kunne ha flere enn én gyldig løsning. Som nevnt overfor er dette en forutsetning for at et skjønn skal anses som overlatt til forvaltningen, men ikke avgjørende.

⁴² *Ligningsforvaltningsutvalget 1961* s. 105-109

⁴³ *Aarbakke* s. 777

Jeg har tidligere behandlet tolkningen av hvorvidt forvaltningenes skjønnsmessige bestemmelser er rettsanvendelsesskjønn eller fritt skjønn, da det ikke kan utledes av den aktuelle lov eller tilhørende forarbeider. Skatterettens skjønnsmessige bestemmelser er nettopp eksempel på dette, noe som betyr at det er overlatt til domstolene å ta stilling til prøvingskompetansen.

4.3.2 "Er ligningsmyndighetenes skjønnsutøvelse rettsanvendelse eller fritt skjønn?" - tradisjonelt

Den første teoretiker som behandler spørsmålet om domstolenes prøvelsesrett overfor ligningsmyndighetenes skjønnsmessige ansettelse er Per Rygh i 1923.

"Domstolenes Adgang til at prøve og underkjende Ligningsskjøn, er i Principet den samme overfor ander Skjøn".⁴⁴

Videre beskriver Castberg i 1955 følgende rettstilstand:⁴⁵

"Det er f.eks. fastslått ved en rekke dommer at ligningsmyndighetene etter sin beste overbevisning suverent kan avgjøre de skjønnsmessige ansettelse av inntekt og formue".

Det tradisjonelle synspunktet på ligningsmyndighetenes skjønnsmessige ansettelse, er altså at disse vurderingene ligger innenfor ligningsmyndighetenes frie skjønn, og derved i utgangspunktet utenfor domstolenes kompetanse. Dette har også vært en utbredt oppfatning inntil i dag.⁴⁶

⁴⁴ *Rygh* s. 111

⁴⁵ *Castberg* s. 109

⁴⁶ *Gjems-Onstad* s. 1193 og 1194, *Syversen* s. 204, *Zimmer/Omholt* s. 121, *Sandvik* s. 238-239, *Ligningsforvaltningsutvalget 1961* s. 107

Av praksis kan vises til Rt. 1979 s. 630, Rt. 1994 s. 260, Rt. 2001 s. 640 og Rt. 2001 s. 772. Avgjørelsene bygger alle på den rettsoppfatning at selve skjønnsutøvelsen etter bestemmelsene er et *fritt skjønn*, og som domstolene ikke kan prøve. Dette med unntak der hvor skjønnnet kan settes til side som vilkårlig eller åpenbart urimelig jf. de begrensninger som følger av den alminnelig myndighetsmisbruklæren.

4.3.3 "Er ligningsmyndighetenes skjønnsutøvelse rettsanvendelse eller fritt skjønn?" - kritikken

Den første teoretiker som problematiserer betegnelsen "fritt skjønn" på skjønnsbestemmelsene i skatteretten, er Arvid Frihagen i 1966.⁴⁷

I hans generelle drøftelse "er skillet mellom lovbundne vedtak og fritt skjønn hensiktsmessig?", går han eksplisitt inn på skønnsvurderingene i skatteretten. Det påpekes at skønnsvurderingene i skatteretten har en annen karakter enn de typiske "fritt skjønn" bestemmelsene ellers i forvaltningsretten.

"loven nok - i hvert fall i en viss forstand - kan sies å stille opp prinsipper slik at ligningsmyndighetenes oppgave er å "finne" den "rette" løsning, ikke å velge mellom flere"⁴⁸

Han påpeker her nettopp skatterettes skjønnsbestemmelser særegne karakter. Dette er som sagt å anvende vurderingsnormer på faktiske opplysninger, i den hensikt å komme frem til et "riktig" resultat. Det er ikke tale om den type vurdering, som tradisjonelt sett begrenser domstolenes kompetanse og som er innenfor forvaltningens frie skjønn. Som Zimmer senere påpeker i forhold til ligningsmyndighetenes skjønnsutøvelse; "det dreier seg ikke om hensiktsmessighetsskjønn"⁴⁹.

⁴⁷ *Frihagen* s. 263-264

⁴⁸ *Frihagen* 1966 s. 263

⁴⁹ *Zimmer* 1978 s. 207

I søken etter å finne en begrunnelse for hvorfor domstolene unnlater å prøve de konkrete skjønnsmessige ansettelsene går Frihagen videre:

"Denne tilbakeholdenhet får heller sees som utslag av en rent praktisk arbeidsordning - domstolene vil og bør ikke fungere som ligningsorgan, ikke som utslag av en regel om at fastsettelsen i så måte er "fri".⁵⁰

Jeg tolker denne uttalelsen som at han går inn for at skjønnbestemmelsene i skatteretten er *rettsanvendelsesskjønn*, hvilket betyr at domstolene i utgangspunktet har full kompetanse til å prøve skjønnnet fullt ut. At domstolene ikke overprøver skjønnsutøvelsen i praksis, har mer karakter av et *valg* domstolene tar.

Zimmer kommenterer uttalelsen senere, men tar ikke endelig standpunkt. Han påpeker imidlertid det synspunkt at betegnelsen "fritt skjønn" kan anses som villedende i forhold til skatterettens skjønnbestemmelser,⁵¹ jf. også Frihagen som benytter betegnelsen "psykologisk misvisende".⁵²

Magnus Aarbakke går i sin artikkel "Noe om domstolskontroll av skatteligninger" fra 1986 enda lengre i kritikken mot å anse skjønnbestemmelsene i skatteretten som "fritt skjønn"-bestemmelser. I artikkelen vinkler han problemstillingen fra skattyterens ståsted. Spørsmålet blir da hvilke "feil" skattyteren kan påberope seg i en søksmålssituasjon, og videre hvorvidt denne feilen kan tillegges virkning av domstolene.

I forhold til den skjønnsutøvelsen ligningsmyndighetene foretar benytter han begrepet "tallfesting", for å beskrive det han mener er realiteten.⁵³

⁵⁰ *Frihagen 1966 s. 264*

⁵¹ *Zimmer 1978 s. 207*

⁵² *Frihagen 1966 s. 264*

⁵³ *Aarbakke s. 778*

Han legger til grunn at domstolenes prøvelsesrett er begrenset (eller Aarbakkes terminologi; "domstolene har satt en grense for adgangen til å tillegge feil ved ligningsskjønn virkning"⁵⁴), men at det "ikke kan gis en overbevisende begrunnelse" for dette.⁵⁵ Skjønnsbestemmelsene i skatteretten er prinsipielt rettsanvendelsesskjønn.

"Men det er ikke lett å se noen fornuftig grunn til å stille opp en slik begrensning. Det dreier seg om en nokså kurant avgjørelse. Riktig nok er den preget av viss usikkerhet. Men det er verdsettelse svært ofte, og domstolene tar standpunkt til mange verdsettelsesspørsmål som er vesentlig mer sammensatte og vesentlig mer usikre enn de som er aktuelle på ligningsforvaltningens område".⁵⁶

Det kritiseres her direkte den tradisjonelle betegnelsen av ligningsskjønn som "fritt skjønn". I konklusjonen hevder han at gjeldende rett er inneforstått med denne realiteten, men at vilkår for å tillegge en feil ved skjønnsutøvelsen virkning, er at feilen må være "klar".⁵⁷

Skoghøys artikkel fra 2002 fortsetter til dels i samme sporet som Aarbakke, men argumenterer for å trekke et skille mellom skjønnsbestemmelsen i ligningsloven § 8-1 og skjønnsligning etter § 8-2.⁵⁸ Jeg kommer nærmere tilbake til argumentasjonen for dette nedenfor i avsnittet om gjeldende rett.

Skoghøy tar utgangspunkt i rettssetningen fra i Rt. 1995 s. 1427 om domstolenes kompetanse over forvaltningsvedtak som gjør inngrep overfor enkeltpersoner:

⁵⁴ Aarbakke s. 783

⁵⁵ Aarbakke s. 783

⁵⁶ Aarbakke s. 777

⁵⁷ Aarbakke s. 787

⁵⁸ Skoghøy s. 116

"Det er i dag et alminnelig prinsipp i forvaltningsretten at domstolene kan prøve ikke bare lovtolkningen, men også subsumsjonen ved anvendelse av lover som gjør inngrep overfor den enkelte. Dette anses som en viktig del av rettssikkerheten. Selv om det finnes unntak fra denne hovedregel, må de særlig begrunnes".

Ut fra dette trekker han den slutning at "dersom det ikke finnes holdepunkter for annet, må domstolene ved ligning på grunnlag av selvangivelse m.v. ikke bare kunne prøve bevisbedømmelsen, men også verdsettelsesskjønn og andre skjønnsmessige vurderinger som er foretatt av ligningsmyndighetene"⁵⁹ Han bruker her hensynet til skattyterens *rettssikkerhet* som argument for at skjønnbestemmelsene i skatteretten skal anses som *rettsanvendelsesskjønn*.

Eksempler på bestemmelser han mener inneholder holdepunkter for fravikelse av dette prinsippet er skatteloven § 13-1 og ligningsloven § 8-2. Jeg kommer tilbake til en egen drøftelse av holdbarheten til dette utsagnet nedenfor, i avsnittet om gjeldende rett.

Først skal vi imidlertid se mer konkret på ligningsloven § 8-1.

4.3.4 Nærmere om skjønnsutøvelsen etter ligningsloven § 8-1

Utgangspunktet for domstolenes kompetanse overfor ligningsmyndighetenes skjønnsmessige vurderinger, er altså at denne grensen må fastlegges av domstolene selv.

Jeg gjentar at det tradisjonelle synet har vært å betrakte skjønnsutøvelsen etter lignl. § 8-1 som et ordinært fritt skjønn, hvor domstolenes kompetanse er begrenset til å kunne prøve vilkårlighet eller grov urimelighet.

⁵⁹ Skoghøy s. 124

Det har kommet to avgjørelser fra høyesterett de siste årene, som har prinsipielt sett tatt en annen stilling til hvordan domstolenes kompetanse i forhold til hvordan ligningsmyndighetenes skønnsmessige ansettelse etter ligningsloven § 8-1 skal betraktes.

Rt. 2005 s. 1461 - Firda Sjøfarmer, gjaldt verdsettelse av goodwill ved overdragelse av firskeoppdrettskonsesjoner etter ligningsloven § 8-1. Her kom førstvoterende, dommer Skoghøy i et obiter dictum med en uttalelse, som representerer en litt annen kurs i forhold til den tidligere nevnte rettspraksis:

“Den verdsettelse av de overtatte fiskeoppdrettskonsesjonene som fylkesskattenemnda har foretatt i denne saken, er foretatt med hjemmel i § 8-1 nr. 1 tredje punktum. Da et verdsettelsesskjønn etter denne bestemmelse består i å foreta en bevisbedømmelse og anvende verdsettelsesnormer på det faktum som finnes sannsynliggjort, *har et slikt verdsettelsesskjønn karakter av et rettsanvendelsesskjønn, og ikke noe fritt forvaltningsskjønn.* På denne bakgrunn kan de skranker som gjelder for domstolenes adgang til å prøve fritt forvaltningsskjønn, etter min oppfatning ikke komme til anvendelse ved overprøving av verdsettelsesskjønn etter § 8-1 nr. 1 tredje punktum. Det ligger imidlertid i sakens natur at domstolene ved en slik overprøving må ta utgangspunkt i det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, og prøve om ligningsmyndighetene har gått riktig frem og bedømt bevisene og anvendt verdsettelsesnormene riktig. Dersom det skjønn ligningsmyndighetene har utøvd, er godt overveid og begrunnet, bør domstolene vise tilbakeholdenhet med fravike det skønnsresultat ligningsmyndighetene er kommet frem til. *Etter min oppfatning må imidlertid domstolene i prinsippet ha full overprøvingskompetanse ved overprøving av verdsettelse etter § 8-1 nr. 1 tredje punktum.*” (mine uthevelser).

Det argumenteres her for at en skønnsmessig verdsettelse etter ligningsloven § 8-1 er et rettsanvendelsesskjønn, som domstolene er kompetente til å prøve fullt ut. Siden uttalelsen ble avsagt av mindretallet under dissens (3-2) og ikke var nødvendig for resultatet i den

konkrete saken (obiter dictum), har den nok begrenset rettskildemessig verdi. Zimmer påpeker i forhold til avgjørelsen: "p.g.a. de øvrige dommeres forbehold er dommen ikke noe prejudikat for førstvoterendes syn, men heller ikke for det motsatte, for flertallet tok ikke avstand fra det".⁶⁰

I Rt. 2009 s. 105 - "Enskilda-dommen" kom enda en uttalelse fra dommer Skoghøy, som fulgte den samme linjen fra 2005. Avgjørelsen gjaldt klassifisering av utbetalinger fra et indre selskap etter ligningsloven § 8-1.

"I den utstrekning det ved fastsettelsen av inntekts-, formues- og fradragsposter må tas stilling til rettsspørsmål, må også disse vurderes av ligningsmyndighetene på selvstendig grunnlag. Dette er ikke uttrykkelig sagt, men ligger implisitt i bestemmelsen. *Derimot inneholder bestemmelsen ingen begrensning i domstolenes kompetanse til å overprøve ligningsvedtak.* Dersom det ikke finnes særlig hjemmel for annet, vil domstolene kunne overprøve både bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen. Dette gjelder også i tilfeller hvor bevisbedømmelsen eller rettsanvendelsen inneholder skjønnsmessige elementer - som for eksempel ved verdsettelse, ved fordeling av inntekts-, formues- eller fradragsposter eller ved fastsettelse av mengder. *Da verdsettelses-, fordelings- og mengdeskjønn ved ligningsfastsettelse ikke inneholder de elementer som begrunner de begrensninger som gjelder for domstolenes adgang til overprøving av fritt forvaltningsskjønn, må domstolene ved overprøving av slike skjønn i prinsippet ha full overprøvingskompetanse.* Som det fremgår av mitt votum i Rt. 2005 side 1461 avsnitt 55, ligger det imidlertid i sakens natur at domstolene ved slik overprøving må ta utgangspunkt i det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, og prøve om ligningsmyndighetene har gått riktig frem og bedømt bevisene og anvendt rettsreglene riktig. *Dersom det skjønn som ligningsmyndighetene har utøvd, er godt*

⁶⁰ Zimmer 2005a s. 281

overveid og begrunnet, bør domstolene vise tilbakeholdenhet med å fravike det skjønnsresultat ligningsmyndighetene er kommet til." (mine uthevelser)

Denne uttalelsen var i likhet med Rt. 2005 s. 1461 heller ikke nødvendig for domsresultatet (obiter dictum). I motsetning til Rt. 2005 s. 1461, fikk denne uttalelsen derimot støtte av flertallet (3-2). Dette fører til at de skjønnsmessige ansettelse etter ligningsloven § 8-1 etter gjeldende rett i dag, prinsipielt sett er rettsanvendelsesskjønn.

Dette har videre den følge at domstolene i prinsippet har kompetanse til å fullt ut prøve ligningsmyndighetenes skjønnsmessige ansettelse etter ligningsloven § 8-1. I den grad skjønnnet er "overveid og godt begrunnet" bør domstolene være *tilbakeholdne*. I motsetning til tidligere avgjørelser hvor domstolene har utvist tilbakeholdenhet (jf. tidligere avsnitt) oppgis det i denne dommen ingen *begrunnelse* for tilbakeholdenhet. Jeg minner om Rt. 1975 s. 603 (Swingball-dommen), hvor patentstyrets "sakkunnskap og erfaringsgrunnlag" ble brukt som begrunnelse for tilbakeholdenhet.

Det kan spørres om denne uttalelsen i *realiteten* medfører noen endringer fra tidligere praksis. Forskjellen er at domstolene har kompetanse, men at det skal vises tilbakeholdenhet hvor skjønnnet er overveid og godt begrunnet. Tidligere kunne man også prøve om skjønnnet var utøvd *forsvarlig*. En måte å se avgjørelsen på er at forsvarlighetsvurderingen er *flyttet* fra å være en "sikkerhetsventil" i samme sjikt som den øvrige myndighetsmisbrukslæren, til å være en vurdering domstolene *er tilbakeholdne* med å prøve.

Prinsipielt sett er det en viktig forskjell. Det kan spørres om domstolene vil stille strengere krav til forsvarlighetsvurderingen, og derved prøve denne mer intenst når skjønnsutøvelsen i prinsippet ligger innenfor domstolenes kompetanse.

Jeg går nå videre til å behandle ligningsloven § 8-2 konkret.

4.3.5 Nærmere om skjønnsutøvelsen etter ligningsloven § 8-2

Det finnes flere høyesterettsavgjørelser fra nyere tid som prinsipielt tar stilling til domstolenes kompetanse ovenfor ligningsmyndighetenes skjønnsmessige ansettelse etter ligningsloven § 8-2.

I Rt. 1994 s. 260 (Hatlestad) ble det tatt direkte stilling til domstolenes kompetanse i forhold til ligningsloven § 8-2.

"Men har skattyteren forsømt seg med å gi de opplysninger som er nødvendige for å klarlegge beskatningsgrunnlaget, vil det nødvendigvis måtte få konsekvenser for hans reelle adgang til å angripe ligningen. Ligningsmyndighetene må stå tilsvarende friere, både til å "endre, utelate eller tilføye poster", og ved det skjønn som eventuelt må foretas med sikte på å komme frem til det "sannsynlig riktige". Dette siste - at mangler ved skattyterens oppgaver eller regnskap må føre til at ligningsmyndighetene står "temmelig fritt" ved den skjønnsmessige ligning - er fremhevet av Høyesteretts flertall i avgjørelsen i Rt-1979-630, jf også mindretallets uttalelse side 640."

I dette votumet henviser høyesterett til den tidligere avgjørelsen i Rt. 1979 s. 630, som slo fast den rettssetning at ligningsmyndighetene står "temmelig fritt" ved de skjønnsmessige ansettelsene etter lignl. § 8-2. Det trekkes også opp som *begrunnelse* for ligningsmyndighetenes skjønnsfrihet, at skattyters forsømmelse får konsekvenser for hans senere rett til å angripe ligningen.

Avslutningsvis oppsummerer høyesterett sin kompetanse overfor prøvelse av de skjønnsmessige vurderingene:

"Det står da igjen å vurdere om de foretatte etterligninger, i den utstrekning enkeltansettelsene for inntekter og utgifter er uttrykk for et skjønn fra

ligningsmyndighetenes side, *på noe vesentlig punkt* bygger på et *uriktig faktum* eller kan sies å virke *vilkårlig eller åpenbart urimelig*." (mine uthevelser)

De sider av skjønnet høyesterett tok stilling til var altså *faktum*, eller om ansettelsene fremsto som *vilkårlige* eller *åpenbart urimelige*. Bestemmelsen blir altså i denne avgjørelsen behandlet som en ordnær forvaltningsrettslig "fritt-skjønn" bestemmelse.

Rt. 2000 s. 772 gjaldt fastsettelse av goodwill ved virksomhetsoverdragelse.

Annenvoterende som var talskvinne for flertallet (3-2) uttaler:

"Når det først er hjemmel for ligningsmyndighetene til å foreta skjønn, må de ha forholdsvis stor frihet til å bygge opp skjønnet. Det må imidlertid ikke tapes av syne at målet er å komme frem til et mest mulig riktig resultat også der fastsettelsen skjer ved skjønn."

Denne uttalelsen sier klart at ligningsmyndighetene har adgang til å foreta skjønn, og at dem i utøvelsen av dette "må ha forholdsvis stor frihet". Det fremgår ikke av noen av avgjørelsene om hvorvidt ligningsmyndighetenes frihet er begrunnet på domstolenes manglende kompetanse, eller domstolenes såkalte "tilbakeholdenhet".

Status for ligningsloven § 8-2 isolert sett må derfor være at de skjønsmessige ansettelsene som ligningsmyndighetene foretar etter denne bestemmelsen, er et fritt skjønn som domstolene ikke kan prøve. Jeg drøfter nedenfor i eget avsnitt hvorvidt Rt. 2009 s. 105 som gjaldt i forhold til ligningsloven § 8-1, kan sies å ha en overføringsverdi til skjønnsutøvelsen etter ligningsloven § 8-2.

Jeg skal imidlertid først se nærmere på skjønnsutøvelsen etter skatteloven § 13-1.

4.3.6 Nærmere om skjønnsutøvelsen etter skatteloven § 13-1

Det finnes ingen nyere høyesterettsavgjørelser som tar direkte stilling til domstolenes prøvingskompetanse, overfor ligningsmyndighetenes skjønnsutøvelse etter skatteloven § 13-1.

I teorien antas det av Syversen i forhold til bestemmelsens forgjenger, skatteloven 1911 § 54 første ledd at "selve skjønnsutøvelsen antakelig (er) *høyst begrenset*".⁶¹

En gjennomgang av eldre rett og underrettsdommer, foretas av av Bjerke.⁶² Han viser til en rekke underrettsavgjørelser, hvor det er lagt til grunn at domstolenes kompetanse til å prøve skjønnsutøvelsen etter skatteloven § 13-1 er begrenset. Det rettes kritikk mot denne praksisen.

Jeg skal i neste avsnitt drøfte hvorvidt gjeldende rett kan sies å være endret som følge av Rt. 2009 s. 205, som gjaldt ligningsloven § 8-1.

4.3.7 Har Rt. 2009 s. 105 overføringsverdi til ligningsloven § 8-2 og skatteloven § 13-1?

Spørsmålet videre er om uttalelsen fra Rt. 2009 s. 105, som gjaldt ligningsloven § 8-1 også har gyldighet overfor de skjønsmessige ansettelse etter ligningsloven § 8-2 og skatteloven § 13-1. Det er som beskrevet overfor tale om de samme type *vurderinger* eller *skjønn* etter disse bestemmelsene. I utgangspunktet skulle derved avgjørelsen ha en stor overføringsverdi. Det finnes imidlertid argumenter som taler mot dette.

⁶¹ Syversen s. 204

⁶² Bjerke s. 151-156

I Rt. 1994 s. 260 (*Hatlestad*) begrunnes det frie skjønnnet etter lignl. § 8-2 med skattyters forsømmelse av opplysningsplikten (jeg viser til sitat ovenfor). Det uttales direkte at denne forsømmelsen bør ha "konsekvenser" for prøvingsadgangen.

I teorien har også Jens Edvin A. Skoghøy har argumentert mot at lign § 8-2 skal kunne prøves fullt ut av domstolene. I en artikkel fra 2002 argumenterer han for å skille mellom ligningsloven § 8-1 og ligningsloven § 8-2, i forhold til domstolenes kompetanse til å prøve skjønnsutøvelsen.⁶³ Han lanserte flere begrunnelser for dette.

For det første hevder han at ligningsloven § 8-2 er en såkalt preklusjonsregel, som fører til at domstolene er avskåret fra å prøve skjønnsutøvelsen etter bestemmelsen.⁶⁴ Denne preklusjonsregelen utleder han fra regelen om at skattyteren ikke kan påberope seg nye fakta under domstolsbehandlingen, som han hadde foranledning til å gjøre gjeldende under ligningsbehandlingen jf. tidligere avsnitt.

Jeg mener dette synspunktet har visse betenkeligheter. Det at skattyteren etter omstendighetene skulle være avskåret fra å fremlegge nye fakta under domstolsbehandlingen, er noe annet enn å være avskåret fra å angripe slutningene fra de fakta som ligningsmyndighetene har lagt til grunn. Dette synspunktet støttes også av Bjerke i forhold til domstolenes prøvelsesrett generelt:

"Spørsmålet om domstolens prøvelsesrett må også holdes atskilt fra det prosessuelle spørsmål om hvilke (nye) opplysninger retten har adgang til å ta hensyn til, jf. selvangivelsesplikten i ligningsloven kap 4-6."⁶⁵

⁶³ *Skoghøy* s. 130

⁶⁴ *Skoghøy* s. 124

⁶⁵ *Bjerke* s. 156

Skoghøy hevder for det andre at situasjonen stiller seg annerledes etter ligningsloven § 8-2 i forhold til § 8-1, fordi skattyteren etter § 8-2 har misligholdt sin opplysningsplikt.

Skattyteren har da ikke krav på den samme rettssikkerhetsgaranti som han har etter § 8-1, hvor ligningen skjer på grunnlag av selvangivelse ifølge Skoghøy. Denne begrunnelsen har også støtte i Rt. 1994 s. 260.

Jeg mener dette synspunktet også har sine svakheter. Det følger av forarbeidene at skjønnsligning ikke kan ha et "pønalt siktemål".⁶⁶ Ligningsloven har egne regler om sanksjoner, dette skal ikke skje gjennom en eventuell skjønnsligning. Argumentet om rettssikkerhet kunne imidlertid vært brukt som et moment for det motsatte jf. Rt. 1995 s. 1427. Det er et større inngrep for en skattyter å bli skjønnsignet enn når ligningsmyndighetene kun endrer enkeltposter i selvangivelsen etter ligningsloven § 8-1.

Formålet med skjønnsutøvelsen er den samme som etter § 8-1, nemlig å komme frem til et *riktig* ligningsresultat. Skoghøy oppgir ingen grunner utover misligholdt opplysningsplikt om hvorfor en skattyter som har misligholdt sin opplysningsplikt, bør ha krav på mindre rettssikkerhet enn skattyteren som har oppfylt denne.

5 Sammendrag og konklusjon

Domstolenes prøvelsesrett overfor ligningsloven § 8-1, må sies å være klarlagt prinsipielt. Det kan spørres om hvor stor rettskildemessig verdi uttalelsen i Rt. 2009 s. 105 vil ha for fremtiden, da avgjørelsen ble avsagt under dissens samt at uttalelsen ikke var nødvendig for resultatet i saken (*obiter dictum*).

⁶⁶ *Zimmer/Omholt* s. 46

Skjønnsutøvelsen etter ligningsloven § 8-1 er i prinsippet et rettsanvendelsesskjønn som domstolene har kompetanse til å prøve, men det vises tilbakeholdenhet ved å prøve skjønnet hvor dette er utøvd forsvarlig og det foreligger en tilstrekkelig begrunnelse.

Hva angår rettstilstanden for ligningsloven § 8-2 og skatteloven § 13-1 er dette uavklart. Spørsmålet vil bero på hvilken overføringsverdi høyesterett vil tillegge Rt. 2009 s. 105 i forhold til disse bestemmelsene. På den annen side vil det bero på hvilken vekt høyesterett vil legge på sine tidligere uttalelser. Dette i forhold til skattyters forsømmelse av opplysningsplikten, og hvilke konsekvenser dette skal ha for prøvingsadgangen.

6 De lege ferenda

De lege ferenda kan det spørres om hvorvidt distinksjonen *fritt skjønn* versus *rettsanvendelsesskjønn* i det hele tatt kan sies å passe på skjønnsbestemmelsene i skatteretten.

De hensyn som tradisjonelt begrunner det frie forvaltningsskjønn, gjør seg ikke seg gjeldende med særlig stor grad i skatteretten. Formålet med skjønnsbestemmelsene i skatteretten er at ligningsmyndighetene skal komme frem til et så korrekt resultat som mulig. Som Frihagen og Zimmer har påpekt i sin kritikk, er det ikke tale om hensiktsmessighetsvurderinger. Det er heller ikke utpreget faglige eller politiske vurderinger som foretas. Dette brukes også som argumenter i forhold til lignl. § 8-1 i Rt. 2005 s. 1461 og Rt. 2009 s. 105.

Når det er de samme type skjønnsvurderinger som foretas etter ligningsloven § 8-1 og § 8-2 synes det underlig å unnta skjønnsligning fra full prøving med den begrunnelse at skattyter har forsømt sin opplysningsplikt.

7 Litteraturliste

7.1 Forarbeider

- Forvaltningskomiteen 1958* - Forvaltningsloven 10. feb. 1967
Ligningsforvaltningsutvalget 1961 - Ligningsloven 13. juni 1980 nr. 24

7.2 Litteratur

- Andenæs* Andenæs, Johs og Fliflet, Arild: *Statsforfatningen i Norge*, 10. utgave, Oslo 2006.
- Bernt/Rasmussen* Bernt, Jan Fridthjof og Rasmussen, Ørnulf: *Frihagens forvaltningsrett bind I*, 2. utgave, Bergen 2010
- Bjerke* Bjerke, Joachim: *Internprissetting*, Oslo 1997
- Castberg 1955* Castberg, Frede: *Innledning til forvaltningsretten*, 3. utgave, Oslo 1955
- Castberg 1964* Castberg, Frede: *Norges statsforfatning II*, Oslo 1964
- Eckhoff* Eckhoff, Torstein: *Domstolskontroll med forvaltningen i Norge*, Oslo 1966
- Eckhoff/Smith* Eckhoff, Torstein og Smith, Eivind: *Forvaltningsrett*, 9. utgave, Oslo 2010
- Frihagen 1966* Frihagen, Arvid: *Villfarelse og ugyldighet i forvaltningsretten*, Oslo 1966
- Frihagen 1992* Frihagen, Arvid: *Forvaltningsrett bind III: Omgjøring, kontroll og ugyldighet*, 4. utgave, Bergen 1992
- Frihagen 2010* Frihagen, Arvid: *Frihagens forvaltningsrett bind I*, Bergen 2010
- Gjems-Onstad* Gjems-Onstad, Ole: *Norsk bedriftsskatterett*, Oslo 2008
- Graver* Graver, Hans Petter: *Alminnelig forvaltningsrett*, 3. utgave, Oslo 2007

<i>Harboe</i>	Harboe, Einar m.fl.: <i>Ligningsloven - kommentarutgave</i> , 6. utgave, Oslo 2005
<i>Helset/Stordrange</i>	Helset, Per og Stordrange, Bjørn: <i>Norsk statsforfatningsrett</i> , Oslo 1998
<i>Inngjord</i>	Inngjord, Frode: <i>Hva er « vakkert »? - Domstolskontroll med forvaltningsvedtak når forvaltningens kompetanse er angitt ved vage og/ eller skjønnspregede ord og uttrykk</i> , JV 1996 s. 161
<i>Møse</i>	Møse, Erik: <i>Menneskerettigheter</i> , Oslo 2002
<i>Opsahl</i>	Opsahl, Torkel: <i>Delegasjon av stortingets myndighet</i> , Oslo 1965
<i>Reusch/Nisja</i>	Reusch, Christian og Ola Ø. Nisja: <i>Domstolsprøving av forvaltningsvedtak - nye avklaringer</i> , JV 2009 s. 254.
<i>Røang</i>	Røang, Sigurd: <i>Skattesaker for domstolene</i> , LoR 1978 s. 51
<i>Rygh</i>	Rygh, Per: <i>Formue og indtægt</i> , Kristiania 1923
<i>Sandvik</i>	Sandvik, Per: <i>Skattesaker for domstolene</i> , Skatterett 1995 s. 222
<i>Skoghøy</i>	Skoghøy, Jens Edvin A.: <i>Domstolenes kompetanse til å prøve ligningsvedtak som bygger på skjønn</i> , TfR 2002 s. 109
<i>Syversen</i>	Syversen, Jan: <i>Skatt på petroleumsutvinning</i> , Oslo 1991
<i>Zimmer 1978</i>	Zimmer, Frederik: <i>Om rettssikkerhet i lignings- og arveavgiftsforvaltningen</i> , JV 1978 s. 190
<i>Zimmer 2005a</i>	Zimmer, Frederik: <i>Høyesterettsdommer i skattesaker 2005 - del I</i> , Skatterett 2006 s. 260
<i>Zimmer 2005b</i>	Zimmer, Frederik: <i>Lærebok i skatterett</i> , 5. utgave, Oslo 2005
<i>Zimmer/Omholt</i>	Zimmer, Frederik og Omholt, Knut Erik <i>Ligningsforvaltningsrett</i> , Institutt for off. retts skriftserie nr. 1/93
<i>Aall, Jørgen</i>	Aall, Jørgen: <i>Domstolsadgang og domstolsprøving i menneskerettighetssaker</i> , TfR 1998 s. 1

Aarbakke

Aarbakke, Magnus: *Noe om domstolsprøvelse av skatteligninger*, Festskrift til Torstein Eckhoffs 70-årsdag s. 774, Oslo 1986

